

Audience publique du 1^{er} mars 2010

Recours formé par
la ..., Luxembourg
contre trois bulletins de cotisation émis par la Chambre de Commerce du Grand-Duché de
Luxembourg
en matière de cotisations professionnelles

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24827 du rôle et déposée le 15 septembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la ..., établie et ayant son siège social à L-..., ..., ..., représentée par ses gérants en fonction, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de trois bulletins de cotisation de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg émis en date du 2 juillet 2008 portant respectivement sur les années 2006, 2007 et 2008 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Guy Engel, demeurant à Luxembourg, du 17 septembre 2008, portant signification de ce recours à la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, établie à L-1615 Luxembourg, 7, rue Alcide de Gasperi ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 17 décembre 2008 par Maître Patrick Kinsch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ledit mémoire en réponse ayant été notifié par acte d'avocat à avocat au mandataire de la partie demanderesse le 16 décembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 janvier 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la ..., ledit mémoire en réplique ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire de la Chambre de Commerce ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 février 2009 par Maître Patrick Kinsch pour compte de la Chambre de Commerce, ledit mémoire en duplique ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire de la partie demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;
Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Jean-Pierre Winandy, ainsi que Maître Patrick Kinsch en leurs plaidoiries respectives.

En date du 2 juillet 2008, la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ci-après dénommée la « Chambre de Commerce », émit à l'égard de la ..., ci-après dénommée la ..., trois bulletins de cotisation portant fixation des cotisations respectivement pour les années 2006, 2007 et 2008, pour respectivement les montants de 119.271,48 €, 144.888,14 € et 144.888,14 €.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 septembre 2008, la ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des trois bulletins de cotisation précités du 2 juillet 2008.

A défaut de l'existence d'un recours au fond en matière de décisions prises par une chambre professionnelle et portant sur les cotisations qui lui sont dues de la part de ses membres, c'est à bon droit que la partie défenderesse conclut à l'incompétence du tribunal administratif pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre les trois bulletins litigieux du 2 juillet 2008. Partant, seul un recours en annulation a pu être introduit contre lesdits bulletins.

1. Quant aux bulletins critiqués du 2 juillet 2008 portant fixation des cotisations à payer respectivement pour les années 2006 et 2007

Le recours en annulation, en ce qu'il vise les deux bulletins critiqués du 2 juillet 2008 portant fixation des cotisations respectivement pour les années 2006 et 2007 est à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

La partie demanderesse, en se référant à un jugement du tribunal administratif du 24 octobre 2007 (n° 22636 du rôle), ainsi qu'à un arrêt de la Cour administrative du 17 avril 2008 (n° 23755C du rôle), conclut à l'annulation des bulletins de cotisation litigieux du 2 juillet 2008 portant respectivement sur les années 2006 et 2007 au vu des conclusions retenues dans ces deux décisions juridictionnelles.

La Chambre de Commerce soutient que la partie demanderesse ne saurait faire état de cette jurisprudence, dans la mesure où son recours serait dirigé contre deux bulletins émis au cours de l'année 2008, partant postérieurement à l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 relatif aux modalités d'affiliation à la Chambre de Commerce, au mode et à la procédure d'établissement du rôle des cotisations de la Chambre de Commerce et fixant la procédure de perception des cotisations de la Chambre de Commerce, de sorte qu'il y aurait lieu de faire application dudit règlement grand-ducal.

En substance, la Chambre de Commerce fait plaider qu'alors même que les cotisations dont le paiement est réclamé visent les années 2006 et 2007 et que ces cotisations sont partant venues à échéance avant l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007, il n'en resterait pas moins que dans la mesure où les décisions actuellement critiquées du 2 juillet 2008 ont été prises postérieurement à la prise d'effet du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007, la réglementation applicable aux cotisations des années 2006 et 2007 serait celle se dégageant du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007.

Il échet tout d'abord de constater à la lecture du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007 qu'il ne contient lui-même aucune indication ni quant à sa date d'entrée en vigueur ni quant aux années de cotisation auxquelles il s'applique.

En l'absence d'indication figurant audit règlement grand-ducal, il échet partant de se référer à un premier stade à l'article 2 du Code civil suivant lequel « *la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif* ».

Ce principe tel que consacré à l'égard des lois doit également s'appliquer aux actes administratifs qui ne sauraient régir des situations constituées antérieurement à leur entrée en vigueur, sous peine d'être entachés de rétroactivité. Ainsi, le principe de la non-rétroactivité des actes administratifs, qu'ils constituent des actes individuels ou des actes à caractère réglementaire, s'impose aux autorités administratives¹.

Il y a encore lieu de veiller à faire une distinction entre la rétroactivité des actes administratifs et leur application immédiate. Ainsi, au cas où une situation présente a été définitivement constituée dans le passé, l'application de mesures nouvelles à la situation passée ne constitue pas une application immédiate, mais comporte rétroactivité².

Il échet encore de rappeler que le juge ne saurait faire une application rétroactive ni d'une loi ni d'un règlement pris en application de la loi en dehors des cas où le législateur en a décidé ainsi. Il s'ensuit que même au cas où un règlement grand-ducal d'application d'une loi contiendrait une disposition ayant un effet rétroactif, une telle disposition réglementaire ne saurait être reconnue comme étant légale qu'à partir du moment où cette rétroactivité a été expressément voulue par le législateur. Cette hypothèse n'est toutefois pas remplie en l'espèce, étant donné que ni le législateur ni même le pouvoir réglementaire n'ont prévu une disposition rétroactive au sujet de la fixation des cotisations de la Chambre de Commerce.

En l'espèce, ce sont les cotisations que la partie demanderesse a, le cas échéant, dû payer à la Chambre de Commerce au titre de son éventuelle affiliation à celle-ci pour les années 2006 et 2007 qui sont litigieuses. Il s'ensuit que tant le principe que le taux desdites cotisations ont dû être fixés avant le début de l'année de calendrier 2006 respectivement avant le début de l'année de calendrier 2007 afin que notamment la demanderesse soit en mesure de connaître le montant, au moins quant à son principe, respectivement avant le 1^{er} janvier 2006 et le 1^{er} janvier 2007, conformément à l'article 37bis de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective décidant que la cotisation est déterminée sur base du bénéfice réalisé pendant « *l'avant-dernier exercice* ». Ainsi, l'exigibilité desdites cotisations aux échéances respectives à payer à la Chambre de Commerce constitue des situations qui se sont constituées antérieurement à l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007. Ces situations ne sauraient partant être régies que par la réglementation applicable au moment de l'exigibilité desdites cotisations, à savoir avant respectivement le 1^{er} janvier 2006 et le 1^{er} janvier 2007. Le règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007 ne saurait partant contenir des règles, le cas échéant, nouvelles par rapport à celles préexistantes, applicables aux cotisations échues pour les années 2006 et 2007, étant donné que les règles y contenues ne sauraient trouver application qu'à partir de son entrée en vigueur, à savoir pour l'année 2008.

¹ cf. Jurisclasseur, Administratif, V° Acte administratif, n° 26

² cf. Jurisclasseur, Administratif, V° Acte administratif, n° 36

Il s'ensuit que la Chambre de Commerce, en ce qui concerne les deux décisions sous examen datées du 2 juillet 2008 et portant sur les cotisations pour les années 2006 et 2007, ont nécessairement dû faire application de la législation ainsi que de la réglementation applicables pour respectivement l'année 2006 et l'année 2007 quant à la fixation du principe et du montant des cotisations à lui payer.

Il suit partant de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il y a lieu de rejeter le raisonnement élaboré par la Chambre de Commerce au sujet de l'applicabilité du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007 aux cotisations échues à la Chambre de Commerce pour les années 2006 et 2007 respectivement.

Il s'ensuit encore qu'il y a lieu de faire abstraction dudit règlement grand-ducal et d'examiner la législation et la réglementation applicables antérieurement audit règlement grand-ducal.

En ce qui concerne ainsi plus précisément la législation ou la réglementation applicables avant la prise d'effet du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007, c'est à bon droit que la partie demanderesse s'est référé à l'arrêt de la Cour administrative du 17 avril 2008 (n° 23755C du rôle), cité par la demanderesse, qui a retenu qu'il ressort clairement du libellé même de l'article 3, alinéa 2 de la loi précitée du 4 avril 1924 qu'un règlement d'administration publique déterminera le mode et la procédure d'établissement des rôles des cotisations, taxes, droits et primes. Pareillement, la Cour administrative a retenu dans ledit arrêt que l'alinéa 3 du même article 3 dispose que la perception des cotisations, taxes, droits ou primes mis à charge des ressortissants d'une chambre professionnelle sera opérée par la chambre elle-même d'après une procédure à fixer par règlement d'administration publique.

Il y a partant lieu de retenir qu'il se dégage de ces textes que le législateur, comme l'a déjà retenu la Cour administrative dans l'arrêt précité, a subordonné l'application de la législation prévoyant le droit des chambres professionnelles à percevoir des cotisations, taxes, droits et primes, dont l'établissement et la perception doivent se faire selon un certain mode et selon une certaine procédure, à l'entrée en vigueur de textes réglementant ces opérations. Le caractère clair et non équivoque de la volonté du législateur de soumettre le droit à la perception de ces cotisations, taxes, droits ou primes à l'entrée en vigueur de textes en prévoyant le mode d'établissement et la procédure de perception se dégage encore *a contrario*, comme l'a retenu également la Cour administrative, de l'alinéa 4 du même article 3 de la loi précitée du 4 avril 1924 qui prévoit que le règlement d'administration publique prévu à l'article 3 *peut* prévoir que la perception peut se faire par voie de retenue sur les traitements ou salaires à opérer par l'employeur.

Il se dégage partant des développements qui précèdent ensemble la conclusion ci-avant retenue suivant laquelle le règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007 ne saurait avoir un quelconque effet rétroactif, qu'au moment de la constitution des situations de fait portant échéance des cotisations respectives à payer pour respectivement l'année 2006 et l'année 2007 à la Chambre de Commerce par la demanderesse, les règlements grand-ducaux prévus par l'article 3, alinéas 2 et 3 de la loi précitée du 4 avril 1924 n'existaient pas, de sorte que des bulletins de cotisation fixant la cotisation respectivement pour l'année 2006 et l'année 2007 n'ont pas pu reposer sur une base légale suffisante.

Il échet partant de conclure que les bulletins de cotisation litigieux du 2 juillet 2008, fixant les cotisations respectivement pour l'année 2006 et l'année 2007, sont à annuler.

2. Quant au bulletin critiqué du 2 juillet 2008 portant fixation de la cotisation à payer pour l'année 2008

Le recours en annulation dirigé contre le bulletin critiqué du 2 juillet 2008 portant fixation de la cotisation à verser pour l'année 2008 est à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

La partie demanderesse conclut à une violation des dispositions protectrices du secret fiscal en ce que, pour pouvoir procéder au calcul des cotisations pour l'année 2008, les données concernant le bénéfice commercial de l'année 2006 ont dû être prises en considération, ceci en conformité avec l'article 37bis de la loi précitée du 4 avril 1924. Or, la partie demanderesse fait soutenir que dans la mesure où la loi du 21 décembre 2007 portant notamment modification de la loi du 4 avril 1924 ne prévoirait pas de dispositions rétroactives, il n'existerait partant aucune base légale autorisant l'administration des Contributions directes à communiquer des informations détenues par elle au sujet de l'année 2006 par rapport auxquelles sont à calculer les cotisations litigieuses de l'année 2008, conformément à l'article 37bis précité.

C'est à bon droit que la Chambre de Commerce s'oppose à l'argumentation ainsi développée par la partie demanderesse, en soutenant que l'article 7 de la loi précitée du 21 décembre 2007 figurant sous le titre IIIBis de ladite loi prévoit une base légale suffisante de nature à permettre la transmission des données détenues par l'administration des Contributions directes à la Chambre de Commerce dans le cadre de la fixation des cotisations à percevoir par elle. Elle soutient en effet à juste titre qu'il aurait simplement été fait application avec effet immédiat de ladite disposition légale contenue à l'article 7, ayant eu pour objet d'ajouter un nouvel alinéa à la fin de l'article 3 de la loi précitée du 4 avril 1924 de la teneur suivante : « *L'Administration des Contributions directes est autorisée à transmettre à la Chambre de Commerce les données nécessaires à l'établissement et la tenue à jour de ses fichiers de ressortissants, ainsi qu'à la fixation et la perception des cotisations de ses ressortissants. Ces données ne peuvent être utilisées qu'à ces fins exclusives* ». Cette interprétation de cette disposition légale est d'ailleurs confirmée par le commentaire des articles tel qu'il ressort des amendements gouvernementaux émis à la base de la loi précitée du 21 décembre 2007 (doc. parl. 5801¹, page 3) suivant lequel « *la référence à l'année d'imposition n'est pas adéquate à l'endroit de la fixation et de la perception des cotisations de la Chambre de Commerce (...)* ». S'il est vrai que ce commentaire est plus que succinct, il n'en demeure pas moins que le gouvernement avait pour objectif de ne pas limiter le champ d'application de la loi du 21 décembre 2007 à l'année d'imposition 2008 et aux années subséquentes, ce qui veut dire qu'il a entendu rendre cette loi applicable à toutes les années d'imposition sans distinction. Il s'ensuit encore que notamment l'article 7 de la loi précitée du 21 décembre 2007 s'applique à toutes les années d'imposition, qu'elles soient antérieures ou postérieures à l'année d'imposition 2008, voire concerne celles-ci, ce qui veut dire que par la loi en question l'administration des Contributions directes est autorisée à procéder à un échange d'informations avec la Chambre de Commerce même en ce qui concerne les données antérieures à l'entrée en vigueur de la loi précitée du 21 décembre 2007.

Il suit des développements qui précèdent que dans la mesure où le bulletin de cotisation litigieux a été émis en date du 2 juillet 2008, partant postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi précitée du 21 décembre 2007, de sorte à tomber dans le champ d'application de cette

dernière, l'administration des Contributions directes a été autorisée à transmettre à la Chambre de Commerce les données fiscales de la demanderesse relatives notamment à l'année 2006 en vue du calcul de la cotisation à payer pour l'année 2008. Le moyen afférent présenté par la partie demanderesse est partant à rejeter comme n'étant pas fondé, sans qu'il y ait lieu de prendre en outre position sur les développements faits par la demanderesse au sujet de l'éventuelle applicabilité des dispositions de la loi générale des impôts, un tel examen se révélant être superfétatoire par rapport aux conclusions tirées ci-avant.

En deuxième lieu, la partie demanderesse reproche en substance à la Chambre de Commerce de collecter des cotisations qu'elle qualifie d'« *excessives* » pour financer notamment des projets qui dépasseraient le rôle qui lui serait attribué par le législateur. La partie demanderesse estime ainsi que la Chambre de Commerce collecterait des recettes au-delà des dépenses qui devraient lui incomber en conformité avec l'article 3 de la loi du 4 avril 1924. précitée.

C'est à bon droit que la Chambre de Commerce sollicite le rejet de ce moyen comme n'étant pas pertinent, étant donné que le moyen ainsi développé par la partie demanderesse, même si son argumentation devait s'avérer être exacte, n'est pas de nature à entraîner l'annulation d'un bulletin de cotisation de la Chambre de Commerce. En effet, la partie demanderesse n'a pas établi, dans le cadre de ses développements, que le bulletin de cotisation litigieux viole une quelconque disposition légale ou réglementaire, le simple fait de prétendre, sans d'ailleurs l'établir, que l'argent ainsi collecté par la Chambre de Commerce servirait à financer des « *projets somptuaires* » ne saurait à lui seul suffire pour établir l'illégalité d'un bulletin de cotisation.

La partie demanderesse reproche en troisième lieu à la Chambre de Commerce d'avoir prévu dans « *son règlement de cotisation du 31 janvier 2008* » un barème dégressif en ce qui concerne la fixation des cotisations, en l'absence d'une autorisation législative quant à la possibilité de prévoir des taux de cotisation différenciés pour différentes catégories de ressortissants de la Chambre de Commerce. A l'appui de ce moyen, la partie demanderesse se pose la question de savoir si la fixation de barèmes qu'elle qualifie de dégressifs est conforme « *à nos conceptions prévalant en matière de prélèvements obligatoires* ». Elle estime dans ce contexte que le fait d'admettre que certains ressortissants se voient appliquer un taux de cotisation plus réduit que d'autres permettrait d'aboutir à la conclusion que les dépenses de la Chambre de Commerce ne seraient pas telles que tous les ressortissants doivent payer le même taux de cotisation. On pourrait partant en tirer encore la conclusion qu'un taux de cotisation unique plus bas, uniforme pour tous les ressortissants, suffirait pour financer les dépenses de la Chambre de Commerce. Elle sollicite partant l'application d'un taux moins élevé que celui qui lui aurait été appliqué dans le cadre du bulletin de cotisation litigieux.

La Chambre de Commerce soutient que les arguments développés par la partie demanderesse dans le cadre de ce moyen seraient dépourvus de sérieux, tout en faisant valoir pour le surplus que la réglementation adoptée par elle en matière de fixation des cotisations serait conforme à la Constitution pour ne pas violer le principe d'égalité devant la loi. Elle fait encore exposer que le législateur aurait laissé à la Chambre de Commerce la compétence de fixer elle-même ses cotisations annuelles, en n'excluant pas le procédé de la fixation de taux dégressifs. Dans le cadre des attributions qui lui auraient ainsi été accordées par le législateur, elle aurait, suivant un procédé démocratique, fixé les cotisations annuelles à payer par ses ressortissants.

Le tribunal constate, au vu du libellé de l'argumentation développée par la partie demanderesse, qu'au cas où ces développements devraient être considérés comme constituant un moyen de droit, ce moyen se dirigerait contre le « *règlement de cotisations du 31 janvier 2008* » auquel la partie demanderesse a expressément fait référence, mais non pas contre le bulletin de cotisation litigieux. Or, ledit règlement de cotisations ne fait pas l'objet du présent litige, et la demanderesse n'a pas soumis au tribunal une quelconque argumentation de nature à pouvoir retenir une exception d'illégalité, de sorte qu'il y a lieu d'écarter ces développements comme n'étant pas pertinents dans le cadre de la présente instance.

Le même sort doivent d'ailleurs suivre les développements de la partie demanderesse ayant trait au « *minimum cotisable* », à « *la rectification des cotisations* » et au « *report de pertes* », étant donné que ces développements contiennent des critiques d'ordre général du système mis en place par la Chambre de Commerce pour collecter les cotisations qui lui reviennent en application de la loi précitée du 4 avril 1924, sans que ces développements, qui ne peuvent même pas être considérés comme constituant des moyens de droit, soient de nature à établir ou tentent d'établir l'illégalité du bulletin de cotisation litigieux. Ils sont partant à écarter comme n'étant pas pertinents. Le même sort doit également suivre la proposition faite par la partie demanderesse de poser une question préjudicielle à la Cour Constitutionnelle afin de savoir si l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 est conforme au principe d'égalité devant la loi tel que prévu aux articles 10bis et 101 de la Constitution, cette question s'insérant dans les développements faits par la partie demanderesse quant au problème du report des pertes, lesdits développements ayant été déclarés non pertinents suivant ce qui précède en ce qu'ils n'ont pas trait à l'analyse de la légalité du bulletin de cotisation litigieux.

Il échet enfin de faire droit à la demande de la partie défenderesse par laquelle elle sollicite le rejet des moyens nouveaux invoqués par la partie demanderesse dans le cadre de son mémoire en réplique et ayant trait, d'une part, à une prétendue illégalité des décisions de fixation des cotisations et, d'autre part, au fait qu'aucune décision fixant les cotisations de la Chambre de Commerce à 0,2 % n'aurait été prise par l'assemblée plénière de celle-ci, étant donné qu'une partie demanderesse doit faire valoir ses moyens dans la requête introductive d'instance et ne peut, sous peine de forclusion, faire valoir d'autres moyens ou prendre d'autres conclusions après l'expiration du délai de recours³. Ces moyens nouveaux ayant ainsi été écartés pour avoir été produits tardivement, le même sort doit suivre la demande formulée dans le cadre desdits moyens par la partie demanderesse « *de produire les pièces concernant les décisions prises par la Chambre de Commerce en matière de cotisations* ».

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en annulation dirigé contre le bulletin de cotisation litigieux du 2 juillet 2008 portant sur la cotisation à verser à la Chambre de Commerce au titre de l'année 2008 est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les partager entre la partie demanderesse et la Chambre de Commerce, cette dernière devant supporter deux tiers desdits frais et la partie demanderesse un tiers.

Par ces motifs,

³ Cour adm. 17 juin 1997, n° 9481C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 590 et autre référence y citée

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié et annule en conséquence les bulletins de cotisation litigieux du 2 juillet 2008 portant respectivement sur les cotisations à verser à la Chambre de Commerce au titre des années 2006 et 2007 et rejette ledit recours pour le surplus comme n'étant pas fondé ;

fait masse des frais et les impute pour un tiers à la partie demanderesse et deux tiers à la Chambre de Commerce.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} mars 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 03.03.2010

Le Greffier du Tribunal administratif